Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
3e chambre

N° 30709 du rôle
Inscrit le 19 juin 2012

Audience publique du 9 avril 2013

Recours formé par
Monsieur ..., ...
contre un bulletin de l'impôt sur le revenu
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 30709 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 19 juin 2012 par Maître Patrick Kinsch, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., employé privé, demeurant à B-…, tendant à la réformation d'un bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2009, émis en date du 11 août 2010 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 12 septembre 2012 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision entreprise ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Patrick Kinsch et Madame le délégué du gouvernement Caroline Peffer en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 13 mars 2013.

En vertu d'une convention d'intéressement signée en date du 21 septembre 2001 entre Monsieur ... et son employeur, la société ..., ci-après désignée par « la société ... », Monsieur ... se vit payer en janvier 2009 la somme de 670. 576,95 euros.

Par un courrier de la fiduciaire … du 21 décembre 2009, la société ... adressa au bureau RTS Luxembourg 1 de l'administration des Contributions directes une demande d'application de la méthode de l'étalement forfaitaire aux revenus se rapportant à une période de plus d'une année sur base des articles 131 (1) b) et 132 (1) 2. de la loi modifiée de l'impôt sur le revenu du 4 décembre 1967, ci-après désignée par « LIR », en faisant valoir que le paiement prémentionné se rapporterait d'un point de vue économique à une période de plus d'une année, en l'occurrence aux années 1999 à 2009, et deviendrait imposable au courant de l'année 2009 pour des raisons indépendantes de la volonté du débiteur et du bénéficiaire du paiement.

Dans le cadre de sa déclaration de l'impôt sur le revenu visant l'année 2009, Monsieur ... déclara la somme de 670. 576,95 euros sous la rubrique des revenus extraordinaires avec la

mention « *prime extraordinaire-projet ABP* » et demanda partant l'application des taux d'imposition prévus à l'article 131 LIR à titre de revenus extraordinaires.

En date du 11 août 2010, le bureau d'imposition Luxembourg X, section des personnes physiques, de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le bureau d'imposition », émit à l'égard de Monsieur ... un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2009, ci-après désigné par « le bulletin », en imposant l'ensemble des revenus nets d'une occupation salariée touchés par le demandeur suivant le barème et partant sans faire droit à la demande tendant à l'application des taux d'imposition prévus à l'article 131 LIR à titre de revenus extraordinaires.

Contre ce bulletin, Monsieur ... fit introduire par un courrier de la fiduciaire … du 9 novembre 2011 une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le directeur ».

A défaut de réponse du directeur, Monsieur ... a introduit, par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 19 juin 2012, un recours tendant à la réformation du bulletin.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre la décision qui a fait l'objet d'une réclamation dans l'hypothèse où aucune décision définitive du directeur n'est intervenue dans un délai de six mois à partir de la réclamation.

Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation dirigé contre le bulletin.

Le recours en réformation, ayant par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi, est recevable.

A l'appui de son recours, le demandeur expose avoir signé une convention d'intéressement avec son employeur en rapport avec un projet immobilier « ...» consistant en la construction d'un centre d'affaires dans la Zone d'activité … à …. Il aurait ainsi entre 1999 et 2001 planifié et optimisé la réalisation de ce projet, qui aurait été lancé en 2001. Il souligne que le projet en question aurait été particulièrement important pour l'avenir du groupe dont ferait partie son employeur. Ce serait dans le cadre de ce projet que la convention d'intéressement aurait été signée, prévoyant le paiement d'une prime d'intéressement dont l'envergure dépendrait de deux paramètres, à savoir le degré d'efficience dans la réalisation technique du projet et son succès commercial. Il souligne qu'aux termes de ladite convention, la prime ne serait payable que dans deux hypothèses prévues à l'article 3 de ladite convention. Lors de la réalisation du projet, il aurait dû surmonter de nombreux obstacles, tels que des problèmes de pollution des eaux, le respect de délais et des contraintes inhérentes à ce projet, ainsi que les modifications fondamentales de la réglementation relative aux plans d'aménagement général et particuliers. Il aurait ainsi consacré entre 2001 et 2009 son énergie à ce projet. Le 16 janvier 2009, le bureau d'études en charge aurait émis un rapport relatif à l'état des lieux dans la zone d'activité ..., après

la réalisation de travaux de terrassement, ayant pour effet que la phase de dépollution du site aurait été achevée et que le montant définitif des frais de pollution, principale inconnue du budget du projet, aurait pu être déterminé. Après avoir considéré que la réalisation du projet « ... » serait dans le respect du budget, l'une des conditions alternatives prévues à l'article 3 de la convention d'intéressement aurait été réalisée et il aurait touché le 31 janvier 2009 une prime d'intéressement d'un montant de 670.567,94 euro.

En droit, le demandeur soutient que la prime ainsi touchée aurait dû être imposée à titre de rémunération extraordinaire au sens de l'article 132 (1) 2. a) LIR, tout en soulignant avoir touché ladite prime pour le dévouement qu'il aurait consacré au projet immobilier « ... » pendant les années 1999 à 2009. Il soutient qu'il remplirait les quatre conditions prévues à cette disposition, à savoir que les revenus proviendraient d'une occupation salariée, qu'ils se rattacheraient à une période de plus d'une année, qu'ils seraient imposables au titre d'une seule année d'imposition et cela pour des raisons indépendantes de la volonté du bénéficiaire et de celle du débiteur du paiement.

Plus particulièrement en rapport avec la condition tenant au lien économique du paiement avec plus d'une année, le demandeur souligne que la prime se rattacherait à une période de onze années débutant lors de son embauche le 4 février 1999. Il souligne qu'il aurait toujours été le responsable technique du projet « ... », que jusqu'en 2001 il aurait été en charge de la planification du projet et que depuis 2001, il aurait assuré la bonne réalisation de ce projet.

En ce qui concerne la condition tenant à ce que le revenu soit devenu imposable au titre d'une année d'imposition pour des raisons indépendantes de la volonté du bénéficiaire et de celle du débiteur des revenus, le demandeur souligne que la convention d'intéressement subordonnerait en son article 3 l'octroi de la prime d'intéressement à des conditions claires et précises tenant à la réalisation du projet ou à son succès commercial. Aucun de ces deux éléments ne dépendrait de sa volonté ou de celle de la société .... De plus, la réalisation des deux conditions n'aurait été certaine au moment de la conclusion de la convention d'intéressement. Ainsi, si le site n'avait pas été dépollué et assaini en totalité conformément aux contraintes des arrêtés ministériels correspondants, le succès commercial du projet aurait été compromis ou fortement diminué et le projet n'aurait pas pu être mené à bien.

Le délégué du gouvernement répond que les conditions de l'article 132 (1) 2. a) LIR ne seraient pas remplies en l'espèce. Si la prime d'intéressement constituerait une rémunération provenant directement d'une occupation salariale au sens de l'article 95 LIR, la condition que l'imposabilité au cours d'une seule année soit indépendante de la volonté du bénéficiaire et du débiteur du revenu ne serait pas remplie.

En se prévalant des documents parlementaires, le délégué du gouvernement affirme que la volonté du législateur aurait été de limiter strictement la notion de raison indépendante de la volonté du débiteur des revenus à celles qui sont étrangères à la propre sphère d'action et de décision de celui-ci.

Or, en l'espèce la prime d'intéressement aurait été fixée à l'avance, d'un commun accord entre le demandeur et son employeur, dans le cadre d'une convention d'intéressement.

Il fait valoir que la convention d'intéressement fixerait les conditions de rémunération du demandeur dans le cadre de sa mission de réalisation du projet immobilier « ... » et aurait permis l'octroi d'une prime considérable, déterminée suivant des paramètres précis et versée en sus de la rémunération mensuelle de base.

La convention règlerait notamment en son article 2 la fixation périodique des montants ainsi que le paiement de la prime en cas de non-résiliation, respectivement en cas de résiliation du contrat de travail.

Il donne encore à considérer que l'article 3 de la convention d'intéressement subordonnerait l'octroi de la prime à des conditions claires et précises, à savoir la réalisation du projet immobilier ou son succès commercial. Le demandeur ayant eu pour mission de mener le projet à bien et ayant eu, tout comme l'employeur, un intérêt manifeste à ce que le projet soit réalisé, il ne saurait être retenu que les parties n'auraient pas eu d'influence sur la réalisation effective du projet ou son succès commercial et qu'aucun de ces éléments n'aurait dépendu de leur volonté.

Enfin, le délégué du gouvernement souligne que le moment du paiement de la prime aurait été déterminable suivant des critères clairs et précis fixés dans la convention. Dans ces conditions, il serait inopérant que le moment exact du paiement ne serait pas connu au moment de la signature de la convention, que l'octroi effectif de la prime n'aurait pas été certain ou encore que les parties n'auraient eu pas ou peu d'influence sur la réalisation des conditions de paiement. Du moment que les conditions de paiement de la prime auraient été fixées d'un commun accord entre les parties, et que le versement n'aurait été que l'exécution pure et simple des obligations résultant de cet accord, il ne saurait être prétendu que le revenu serait devenu imposable pour des raisons indépendantes de la volonté des parties.

A titre subsidiaire, le délégué du gouvernement conteste que le revenu se rattacherait d'un point de vue économique à une période de plus d'une année, et fait valoir que le paiement litigieux se rapporterait uniquement à l'année 2009 lors de laquelle il s'est définitivement avéré que la réalisation du projet se ferait endéans le budget défini.

Aux termes de l'article 132 (1) 2. a) LIR « *Sont à considérer comme revenus extraordinaires imposables par application de l'article 131, al.1er, litt. b les revenus suivants, pour autant qu'ils ne rentrent pas dans les prévisions de l'alinéa 2 :*

[…]

2. a) les revenus extraordinaires provenant d'une occupation salariée au sens du numéro 4 de l'article 10 qui se rattachent du point de vue économique à une période de plus d'une année et qui, pour des raisons indépendantes de la volonté du bénéficiaire et de celle du débiteur des revenus, deviennent imposables au titre d'une seule année d'imposition ; […] ».

Il découle de cette disposition que la qualification de revenus extraordinaires au sens de l'article 132 (1) 2. a) LIR est subordonnée à quatre conditions cumulatives. Les revenus doivent provenir d'une occupation salariée, ils doivent se rattacher d'un point de vue économique à plus

d'une année, il faut qu'ils deviennent imposables au titre d'une seule année d'imposition et cela pour des raisons indépendantes de la volonté du débiteur et de celle du bénéficiaire.

En l'espèce, les parties sont d'accord pour retenir que le paiement litigieux constitue un revenu provenant d'une occupation salariée et qu'il est devenu imposable au titre d'une seule année d'imposition, en l'occurrence l'année d'imposition 2009.

Elles sont cependant en désaccord sur la condition tenant à ce que les revenus doivent se rapporter économiquement à une période de plus d'une année, ainsi que sur celle qu'ils sont devenus imposables au titre d'une seule année pour des raisons indépendantes de la volonté du débiteur et de celle du bénéficiaire du paiement.

Il se dégage du préambule de la convention d'intéressement que celle-ci a été conclue dans l'optique d'un important projet immobilier mené par l'employeur du demandeur et que la responsabilité technique de la réalisation de ce projet, qui était techniquement complexe, requérant notamment une dépollution efficiente du sol, a été confiée au demandeur depuis son embauche en 1999.

Aux termes de l'article 1er de la convention d'intéressement : « *L'intéressement du salarié est fonction de deux paramètres :*

- *Le degré d'efficience dans la réalisation technique du Projet qui s'apprécie au niveau des délais, des coûts de construction, du respect des normes applicables et la survenance de vices et défauts au niveau du Projet par rapport à des projets comparables et les standards découlant des règles de l'art.*

- *Le succès commercial du groupe dans la réalisation du Projet, soit par vente, soit par location qui s'apprécie, en cas de vente, par la marge commerciale réalisée, respectivement, en cas de location, par la marge qui pourrait être réalisée en cas de vente.*

L'intéressement éventuellement alloué couvre la période depuis l'embauche du salarié jusqu'à l'achèvement du Projet ou, le cas échéant, jusqu'à la résiliation du contrat de travail ».

Aux termes de l'article 3 de ladite convention, dans l'hypothèse où le contrat de travail n'a pas été résilié, le demandeur aura droit au paiement d'un intéressement si l'une des deux conditions suivantes sera réalisée :

« - *soit au moment où il est définitivement avéré que la réalisation du Projet dans son ensemble s'est faite ou se fera endéans le budget défini par les partenaires … et …, étant entendu que ceci s'applique plus particulièrement à la principale inconnue qui sont les frais de dépollution,*

- soit au moment où le groupe … aura réalisé et encaissé une marge commerciale brute d'au moins 25 % par rapport aux montants investis et à investir. Cette réalisation peut intervenir soit par vente des actions … ou de l'immeuble, soit par la location de

l'immeuble. En cas de location la valeur de l'immeuble sera présumée être égale à 16 fois le loyer annuel brut (hors charges et hors TVA), à moins que la pratique courante sur le marché alors applicable ne prévoie des facteurs multiplicateurs différents. »

L'article 4 de la convention d'intéressement détermine les conditions de paiement de la prime d'intéressement dans l'hypothèse de la résiliation du contrat de travail.

Enfin, aux termes de l'article 2 de ladite convention, les parties ont envisagé d'arrêter d'un commun accord l'intéressement éventuellement acquis à un certain stade d'avancement du projet, les arrêtés se faisant sous forme de reconnaissance d'un droit à une prime exigible sur demande du salarié, mais dont le paiement ne sera effectué qu'en cas de réalisation des conditions définies à l'article 3 précité de la convention d'intéressement.

Il se dégage des considérations reprises au préambule de la convention d'intéressement, ensemble les conditions sus-décrites de la convention, que l'objectif des parties était de faire dépendre le paiement de la prime soit du degré d'efficience dans la réalisation technique du projet, soit du succès commercial dans la réalisation du projet et de rémunérer le demandeur ainsi pour son engagement en vue de la réalisation d'au moins un de ces deux objectifs. Il se dégage encore des éléments du dossier et plus particulièrement des termes de la convention d'intéressement ainsi que du rapport du bureaux d'études … du 16 janvier 2009 que la réalisation du projet s'est étalée au moins sur les années 2001 à 2009, étant précisé qu'il n'est par ailleurs pas contesté par la partie étatique que le demandeur a été en charge de la réalisation technique du projet en question durant toutes ces années. Enfin, l'article 1er de ladite convention stipule expressément que « *L'intéressement éventuellement alloué couvre la période depuis l'embauche du salarié jusqu'à l'achèvement du Projet ou, le cas échéant, jusqu'à la résiliation du contrat de travail* ».

Dans ces conditions, le tribunal est amené à retenir que c'est à bon droit que le demandeur fait valoir que le paiement de la prime d'intéressement effectué en janvier 2009 se rapporte d'un point de vue économique à une période de plusieurs années, en l'occurrence à une période débutant en 1999, année d'embauche du demandeur, sinon au plus tard en 2001, année au cours de laquelle la convention d'intéressement a été signée, et allant jusqu'en 2009, année au cours de laquelle le paiement a été effectué et au cours de laquelle il a été constaté que l'une des conditions de paiement de la prime d'intéressement s'est réalisée.

En ce qui concerne la condition tenant à ce que l'imposabilité des sommes touchées au cours d'une seule année d'imposition doit être indépendante de la volonté des parties, les travaux parlementaires justifient cette exigence par les considérations que « *Cette disposition a pour but d'empêcher qu'il ne soit fait un usage abusif de la faveur de l'article 157 (correspondant à l'article 131 du texte promulgué)* » et que « *d'une façon générale les payements de suppléments de salaires et de traitements pour le passé ne sont pas à considérer comme indépendants de la volonté de l'employeur toutes les fois que ces paiements ne sont pas imposés par une décision judiciaire ou une disposition légale ou réglementaire* » (doc. parl. 5714, ad art. 158, p. 276; cf. également trib. adm. 22 juillet 1998, n° 10486, Pas. adm. 2012, v° Impôts, n° 272).

Tel que cela a été relevé à juste titre par le délégué du gouvernement, le but affiché du législateur est ainsi de limiter strictement la notion des raisons indépendantes de la volonté du

débiteur et du bénéficiaire des revenus à celles qui sont étrangères à la propre sphère d'action et de décision de ceux-ci.

En l'espèce, il est certes exact que le principe du paiement de la prime d'encouragement ainsi que le moment du paiement de celle-ci étaient soumis à un aléa en ce sens qu'il n'était pas certain si l'une des deux conditions de paiement de la prime d'intéressement allait se réaliser, ni quand elle allait se réaliser. Il n'en reste cependant pas moins que les conditions du paiement de la prime en tant que telle ont été convenues d'un commun accord des deux parties et que plus particulièrement il a été convenu qu'une fois l'une des conditions auxquelles le paiement de la prime d'encouragement a été subordonné est remplie, la prime sera payée en un montant unique, de sorte que la circonstance que le paiement de la prime est intervenu au courant d'une année d'imposition et que la prime est partant devenue imposable au cours de cette même année d'imposition, bien que se rapportant d'un point de vue économique à plusieurs années d'imposition, ne constitue pas une circonstance indépendante de la volonté des deux parties, mais découle directement de la convention d'intéressement signée entre le demandeur et son employeur et rentre partant dans la sphère d'action et de décision des deux parties.

Dans ces conditions, c'est à bon droit que le bureau d'imposition à décidé de ne pas faire droit à la demande du demandeur tendant à l'application des taux d'imposition prévus par l'article 131 LIR à titre de revenus extraordinaires.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent et à défaut d'autres moyens, que le recours est à rejeter comme non fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé par :

Claude Fellens, vice-président,
Annick Braun, premier juge,
Andrée Gindt, juge,

et lu à l'audience publique du 9 avril 2013 par le vice-président, en présence du greffier assumé Claudine Meili.

s. Claudine Meili s. Claude Fellens